



An den Grossen Rat

16.5085.03

FD/P165085

Basel, 4. Juli 2018

Regierungsratsbeschluss vom 3. Juli 2018

Anzug Raoul I. Furlano und Konsorten betreffend „keine Besteuerung auf Stipendien im Kanton Basel-Stadt“

Der Grosse Rat hat an seiner Sitzung vom 20. April 2016 die Motion Raoul I. Furlano und Konsorten dem Regierungsrat zur Stellungnahme überwiesen. Mit Stellungnahme vom 21. Juni 2016 beantragte der Regierungsrat dem Grossen Rat die Motion Raoul I. Furlano und Konsorten nicht zu überweisen. In seiner Sitzung vom 20. Oktober 2016 beschloss der Grosse Rat, die Motion Raoul I. Furlano und Konsorten entgegen dem Antrag des Regierungsrates in einen Anzug umzuwandeln und dem Regierungsrat als Anzug zur Stellungnahme bis am 20. Oktober 2018 zu überweisen. Der Anzug lautet:

„Der Schweizerische National Fonds (SNF) verleiht diverse Stipendien, u.a. so genannte Mobility Fellowships, mit der Empfehlung an die Kantone, diese Stipendien nicht zu besteuern. Die Besteuerung der Stipendien liegt im Ermessen der jeweiligen zuständigen Steuerbehörden. Die Stipendien sind angemessen, jedoch relativ knapp berechnet (ca. 47'000 USD pro Jahr um z.B. in den USA zu forschen und zu leben) und werden in 1-2 Tranchen ausbezahlt.

Early Postdoc.Mobility-Stipendien richten sich z.B. an Postdoktoranden am Anfang ihrer Karriere, die an einem Forschungsinstitut im Ausland ihr wissenschaftliches Profil verbessern möchten. Die Stipendien umfassen einen Beitrag für die Deckung der Lebenshaltungskosten, eine Pauschale für Reisespesen und einen allfälligen Beitrag an die Forschungs- und Kongresskosten sowie an Einschreibegebühren. Die Beitragsdauer beträgt grundsätzlich 18 Monate, in gut begründeten Fällen mindestens 12 Monate.

Während viele Kantone diese Stipendien nicht besteuern, da sie ja auch für den zukünftigen Auslandsaufenthalt gedacht sind, erhebt der Kanton Basel-Stadt volle Einkommenssteuern darauf, und zwar als Einkommen in dem Jahr, in dem das Stipendium ausbezahlt wurde und nicht in der Zeitdauer, für die es gedacht ist.

Hinzu kommt, dass im Kanton Basel Stadt die gesamte ausbezahlte Tranche als Einkommen während des Jahres der Auszahlung betrachtet wird, auch wenn sich die Tranche auf mehrere Steuerperioden erstreckt. Konkret heisst dies, wenn ein junger Stipendiat oder Stipendiatin aus dem Kanton Basel-Stadt die Postdoktorandenstelle im Januar 2017 antritt, während des ganzen 2016 voll in der Schweiz erwerbstätig war und das Stipendium Ende 2016 ausbezahlt bekommt (um das Jahr 2017 zu finanzieren), steigt der oder die junge Forschende in eine starke Steuerprogression und muss eine unverhältnismässig hohe Summe des Stipendiums abgeben.

Die Motionäre fordern deshalb, dass Aus- und Weiterbildungs-Stipendien im Kanton Basel-Stadt grundsätzlich nicht besteuert werden.

Raoul I. Furlano, Patricia von Falkenstein, Michael Koechlin, Oswald Inglin, Otto Schmid, Thomas Gander, Elisabeth Ackermann, Christian von Wartburg, Heiner Vischer, Christine Wirz-von Planta, Thomas Mury, Helen Schai-Zigerlig, David Jenny, Tanja Soland, Dieter Werthemann, André Aunderset, Daniela Stumpf, Alexander Gröflin, Michel Rusterholtz, Christophe Haller, Felix W. Eyermann, Thomas Strahm, Brigitta Gerber, Remo Gallacchi, Pasqualine Gallacchi, Danielle Kaufmann, Leonhard Burckhardt, Stephan Mumenthaler, Christian C. Moesch, Luca Urgese, Conradin Cramer“

Der Regierungsrat nimmt zum Anzug Raoul I. Furlano und Konsorten wie folgt Stellung:

1. Antrag der Anzugstellerinnen und Anzugsteller

Die Anzugstellerinnen und Anzugsteller verlangen, dass Ausbildungs- und Weiterbildungsstipendien im Kanton Basel-Stadt grundsätzlich nicht mehr besteuert werden. Der Anzug äussert sich nicht dazu, auf welche Weise der Regierungsrat das Anliegen umsetzen soll.

2. Vorbemerkungen

Seit der Überweisung des Anzugs und der ersten Stellungnahme des Regierungsrats vom 21. Juni 2016 hat die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 26. Februar 2018 eine Verwaltungsverordnung in Form eines Kreisschreibens, das Kreisschreiben Nr. 43¹, erlassen. Dieses behandelt unter anderem die Besteuerung von Stipendien. Rechtsanwendende Behörden haben sich an Kreisschreiben zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben. Die Vorgaben des Kreisschreibens Nr. 43 sind daher für die kantonalen Veranlagungsbehörden und damit auch für die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt in Bezug auf die direkte Bundessteuer verbindlich und wegen ihrer harmonisierenden Wirkung auch in Bezug auf die kantonalen Steuern wegleitend.

Zudem hat sich die kantonale Rechtsprechung fortentwickelt (vgl. dazu das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 2. November 2017 [VD.2016.249 + 250], publ. in BStP 2018, Nr. 2).

Die in der ersten Stellungnahme des Regierungsrats vom 21. Juni 2016 angeführten Gründe gegen das Anliegen der Anzugsteller und Anzugstellerinnen haben nach wie vor ihre Richtigkeit und wurden mit dem neuen Kreisschreiben Nr. 43 und der kantonalen Rechtsprechung bestätigt.

3. Definition Stipendium

Stipendien sind einmalige oder wiederkehrende Geldleistungen, die für die Aus- oder Weiterbildung oder zur Förderung der beruflichen Laufbahn von der öffentlichen Hand oder von privaten Organisationen ausgerichtet werden. Die Gründe für die Gewährung von Stipendien an die berufliche Bildung und ihre Ausgestaltung sind vielfältig. Für Stipendienleistungen besteht im Gegensatz zu Studiendarlehen oder Ausbildungskrediten keine Rückzahlungsverpflichtung.

Stipendien können ganz unterschiedlich ausgestaltet sein und an Empfängerinnen oder Empfänger mit ganz unterschiedlichen finanziellen Ausgangslagen vergeben werden. In einem Teil der Fälle müssen Stipendien von Bundesrechts wegen steuerfrei sein. Sind die entsprechenden Voraussetzungen hingegen nicht erfüllt, handelt es sich von Bundesrechts wegen um steuerbares Einkommen (vgl. Generalklausel in § 17 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]).

¹ Kreisschreiben Nr. 43, Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich.

4. Zwingende steuerharmonisierungsrechtliche Vorgaben

4.1 Grundsatz: Stipendium als Reinvermögenszugang

Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14) ist als Rahmengesetz konzipiert und schreibt den Kantonen zum Teil in den Grundzügen, zum Teil aber auch detailliert vor, welche direkten Steuern die Kantone erheben müssen und wie sie dafür ihre kantonale Steuergesetzgebung zu gestalten haben. Die Kantone müssen zwingend das Konzept der Einkommensgeneralklausel in ihrer Steuergesetzgebung vorsehen (Art. 7 Abs. 1 StHG), was bedeutet, dass grundsätzlich alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer zu unterliegen haben². Der Gesetzgeber hat damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung verwirklicht.

Stipendien führen grundsätzlich zu einem Zuwachs von verfügbaren wirtschaftlichen Mitteln und damit zu einem Reinvermögenszugang, der von der Generalklausel des § 17 Abs. 1 StG und des Art. 16 Abs. 1 DBG erfasst wird.

4.2 Ausnahme: Steuerfreie Unterstützungsleistung

Die ausnahmsweise dennoch steuerfreien Einkünfte sind in einer für die Kantone verbindlichen abschliessenden Aufzählung in Art. 7 Abs. 4 StHG enthalten. Die Kantone haben die im StHG als steuerfrei bezeichneten Einkünfte auf der einen Seite ebenfalls als steuerfrei zu erklären, wie es ihnen auf der andern Seite aufgrund von Art. 7 Abs. 1 StHG untersagt ist, weitere Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen.³

Nach diesen Vorgaben des StHG ist auch das basel-städtische Gesetz über die direkten Steuern (StG) vom 12. April 2000 (SG 640.100) konzipiert (§§ 17, 24 und 25 StG⁴). In diesem Bereich besteht für den Kanton Basel-Stadt kein Freiraum für eine andere Ausgestaltung, da das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen keinen Gestaltungsspielraum belässt.

Eine Einkommensart, die nach Art. 7 Abs. 4 StHG zwingend von der Steuerpflicht auszunehmen ist, sind Unterstützungen aus öffentlichen oder privaten Mitteln (Art. 4 Abs. 1 lit. f StHG; § 25 Abs. 1 lit. f StG). Als steuerfreie Unterstützungen im Sinne des StHG gelten jedoch nur Leistungen, die *einer bedürftigen Person unentgeltlich zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhalts* gewährt werden. Die Steuerbefreiung von Unterstützungsleistungen beruht auf sozialpolitischen Gründen: Deren Zweck besteht hauptsächlich darin, dass die zur Vermeidung einer Notlage ausgerichteten Unterstützungsleistungen ungeschmälert bei den diese empfangenden benachteiligten oder bedürftigen Personen ankommen.

Aus den von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dazu entwickelten Grundsätzen ergibt sich, dass eine Unterstützungsleistung im Sinne der gesetzlichen Regelung vorliegt, wenn diese (i) an eine bedürftige Person ausbezahlt wird (Bedürftigkeit), (ii) die Institution – unabhängig davon, ob sie öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur ist – mit den Leistungen bezweckt, dem Begünstigten aus Wohltätigkeit oder zur Unterstützung Hilfe zu leisten (Wohltätigkeits- oder Unterstützungszweck) und (iii) die Zahlung unentgeltlichen Charakter hat, d.h. vom Begünstigten keine Gegenleistung oder ein Gegenwert verlangt wird (Unentgeltlichkeit).

Massgebend, ob eine steuerfreie Unterstützung vorliegt sind damit die drei Kriterien Bedürftigkeit (Ist die empfangende Person bedürftig?), Wohltätigkeits- oder Unterstützungszweck (leistet die privat- oder öffentlich-rechtliche Institution die Beiträge mit Unterstützungsabsicht?) und Unentgeltlichkeit (erfolgt die Leistung unentgeltlich?). Diese drei Kriterien wurden von der Rechtsprechung und im Kreisschreiben Nr. 43 konkretisiert. Nur wenn alle drei Kriterien kumulativ erfüllt

² Siehe Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., 2012, § 10 N. 7; vgl. auch Urteil 2A.425/2001 des Bundesgerichts vom 12. November 2002 E. 3.1, sog. Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung.

³ Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 24 N. 1.

⁴ Christian Mathez in: Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, 2008, S. 627.

sind, handelt es sich bei der fraglichen Leistung um eine steuerfreie Unterstützungsleistung. Ist mindestens eines der Kriterien nicht erfüllt, ist die fragliche Leistung steuerbar, sofern es sich nicht um eine Schenkung handelt.

5. Konkretisierung der Kriterien in der Rechtsprechung und dem Kreisschreiben Nr. 43

5.1 Bedürftigkeit

Ob eine empfangende Person bedürftig ist, hängt von ihrer finanziellen Situation ab. Im Allgemeinen ist von der Bedürftigkeit der die Unterstützung empfangenden Person auszugehen, wenn diese über keine nennenswerten Mittel verfügt und daher zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhaltes auf Unterstützungsleistungen angewiesen ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts hat sich die Festsetzung des notwendigen Lebensunterhaltes aus Gründen der Rechtssicherheit und der Gleichbehandlung an einem einheitlichen wirtschaftlichen Massstab auszurichten. Gestützt auf diese Prämisse ist das Bundesgericht zum Schluss gekommen, dass der notwendige Lebensunterhalt nach dem Existenzminimum zu bestimmen ist, welches dem massgebenden Einkommen gemäss dem Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG; SR 831.30, Art. 9 und 11) entspricht. Das Vorliegen einer Bedürftigkeit ist somit dann anzunehmen, wenn die Höhe des Einkommens unter dem Existenzminimum (notwendiger Lebensunterhalt) liegt. Eine steuerfreie Unterstützungsleistung ist nur dann gegeben, wenn eine Bedürftigkeit nachgewiesen ist.

5.2 Wohltätigkeits- oder Unterstützungszweck

Eine Unterstützung aus öffentlichen oder privaten Mitteln setzt eine Unterstützungsabsicht voraus. Diese ist gegeben, wenn die private oder öffentliche Institution die Unterstützung ausrichtet, um einer bedürftigen Person dabei zu helfen, ihren (minimalen) Lebensunterhalt zu bestreiten.

5.3 Unentgeltlichkeit

Eine Leistung erfolgt dann unentgeltlich, wenn die empfangende Person dafür keine Gegenleistung erbringen muss. Der wirtschaftliche Wert sowie die Art der Gegenleistung sind dabei unerheblich. Auch bei einer Studie oder einer Forschungsarbeit kann es sich fallweise um eine Gegenleistung handeln. Eine Leistung, welche eine Art Entlohnung im Nachhinein darstellt, ist nicht unentgeltlich.

So hat das Bundesgericht in Bezug auf Stipendien des Schweizerischen Nationalfonds erkannt, dass diese nicht per se steuerfrei seien, da ihre Zahlung an zahlreiche Pflichten und Bedingungen geknüpft sei und auch ihr Umfang den Rahmen für Unterstützungsleistungen sprengt.⁵

Es kommt denn auch immer wieder vor, dass Stipendien an Forscher oder Wissenschaftler ein löhnähnliches Ausmass erreichen und mitunter gar mehr als CHF 100'000 pro Jahr betragen können.⁶ Eine Steuerbefreiung von Stipendien dieses Ausmasses liesse sich unter Gleichheitsaspekten kaum rechtfertigen. Die Praxis muss dementsprechend steuerfreie Stipendien (Unterstützungsleistungen) und steuerbare stipendienähnliche Beiträge an die Aus- und Weiterbildung oder für die Teilnahme an Forschungsprojekten voneinander abgrenzen.

⁵ Entscheid vom 26. Mai 2014, BGE 2C_74/2014 = 2C_78/2014, publ. in StE 2014 B 28 Nr. 12.

⁶ Vgl. bspw. StRKE Nr. 2013-185 vom 24.4.2014, publ. in BStPra XXII/2015, 313.

6. Schlussfolgerungen

Stipendien der öffentlichen Hand sind in vielen Fällen nicht steuerbar, weil sie die obengenannten Kriterien für steuerfreie Unterstützungsleistungen erfüllen. Keine Unterstützungsleistungen stellen hingegen Stipendien dar, deren Ausrichtung an bestimmte Verpflichtungen und Bedingungen geknüpft ist und/oder deren Umfang nicht bloss der Deckung des notwendigen Lebensbedarfs dient, sondern lohnähnlichen Charakter hat. Sie stellen dann entweder steuerbares Erwerbseinkommen dar oder fallen als sog. sonstiges steuerbares Einkommen unter die Einkommensgeneralklausel von Art. 7 Abs. 1 StHG und § 17 Abs. 1 StG.

Auch wenn Stipendien die Anforderungen für steuerfreie Unterstützungsleistungen häufig erfüllen, darf daraus nicht verallgemeinert werden, dass als Stipendien bezeichnete Leistungen grundsätzlich immer steuerfrei sind. Für die steuerliche Behandlung von Stipendien kommt es nicht auf ihre Bezeichnung an. Entscheidend ist vielmehr, ob die drei genannten Voraussetzungen für ihre Qualifizierung als steuerfreie Unterstützungsleistungen im konkreten Einzelfall erfüllt sind.

Stipendien sind daher nach für die Kantone verbindlichem Bundesrecht sowie nach der bundes- und verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich als Einkommen zu qualifizieren und als solche zu versteuern, soweit sie nicht unter den Begriff der Unterstützungsleistung nach Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG fallen. Der Kanton Basel-Stadt kann demnach nicht in derart genereller Weise, wie im Anzug gefordert, Ausbildungs- und Weiterbildungsstipendien von der Besteuerung ausnehmen. Das verstiesse gegen die Vorgaben des StHG.

Nach der vom Steuerharmonisierungsrecht und vom Bundes- und Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt vorgegebenen Praxis der Steuerverwaltung Basel-Stadt, die sich auch mit dem neuen Kreisschreiben Nr. 43 der ESTV deckt, werden Stipendien, soweit sie die Anforderungen für steuerfreie Unterstützungsleistungen erfüllen, nicht besteuert. Das trifft in vielen Fällen denn auch zu.

Hingegen widerspricht der Anzug dem Steuerharmonisierungsrecht, der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, insoweit er Stipendien von der Besteuerung ausnehmen will, die keine steuerfreien Unterstützungsleistungen bilden, sondern salärähnlichen Charakter haben.

Nach Auffassung des Regierungsrats erübrigt sich die Ergreifung besonderer Massnahmen. Die Steuerverwaltung hält sich an die steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben und an die Rechtsprechung, die im Kreisschreiben Nr. 43 nochmals präzisiert wurde. Aufgrund der steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben besteht kein Spielraum für den kantonalen Steuergesetzgeber.

Aus den dargelegten Überlegungen kann der Regierungsrat das Anliegen der Anzugsteller und Anzugstellerinnen nicht befürworten. Nach dem Gesagten ist der Anzug abzulehnen. Er beantragt dem Grossen Rat deshalb, den Anzug als erledigt abzuschreiben.

7. Antrag

Aufgrund dieses Berichts beantragen wir, den Anzug Raoul I. Furlano und Konsorten betreffend „keine Besteuerung auf Stipendien im Kanton Basel-Stadt“ abzuschreiben.

Im Namen des Regierungsrates des Kantons Basel-Stadt



Elisabeth Ackermann
Präsidentin



Barbara Schüpbach-Guggenbühl
Staatsschreiberin